Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 34008 du rôle
Inscrit le 11 février 2014

Audience publique du 11 mai 2015

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34008 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 11 février 2014 par Maître Céline BOTTAZZO, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …, représentée par son gérant actuellement en fonctions, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 novembre 2013 déclarant irrecevable sa réclamation dirigée contre les bulletins de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2008, 2009 et 2010, tous émis en date du 15 mai 2013 :

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 mai 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 11 juin 2014 par Maître Céline BOTTAZZO pour compte de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Julie DURANT, en remplacement de Maître Céline BOTTAZZO, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 mars 2015.

Le 15 mai 2013, le bureau d'imposition Luxembourg sociétés 5 émit à l'attention de la société à responsabilité limitée ... s.à.r.l. pour les exercices fiscaux 2008 à 2010 des bulletins de retenue d'impôt sur les revenus des capitaux.

Par courrier daté au 27 septembre 2013, la société ... s.à r.l. fit introduire une réclamation à l'encontre des prédits bulletins d'impôt en contestant notamment l'existence d'une distribution cachée de bénéfices dans son chef.

Le directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », déclara cette réclamation irrecevable par décision du 11 novembre 2013, référenciée sous le numéro C19053 motivée comme suit :

« Vu la requête introduite le 30 septembre 2013 par le sieur ...de la société ... s.à r.l. au nom de la société ... s.à r.l., ayant son siège social à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt de la retenue d'impôt sur les revenus des capitaux des années 2008, 2009 et 2010, tous émis le 15 mai 2013.

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'Etat du 6.2.1996, n°8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer ;

Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instructions sur les voies de recours figurant aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification, qui en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste ;

qu'en vertu de l'art. 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste ;

Considérant que les bulletins litigieux ont été émis le 15 mai 2013 et notifiés le 20 mai 2013 ; qu'ainsi le délai a expiré le 20 août 2013 ;
que toutes les réclamations sont donc tardives ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables ;

PAR CES MOTIFS

dit les réclamations irrecevables. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 février 2014, la société à responsabilité limité ... s.à rl. a introduit un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 11 novembre 2013.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *« Abgabenordnung »*, en abrégé *« AO »*, et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des capitaux.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 11 novembre 2013, lequel est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A l'appui de son recours et en fait, la demanderesse fait plaider que Monsieur ..., gérant unique de la société ... s.à r.l., se serait vu notifier un décompte de l'administration des Contributions directes à son domicile privé, sis à ... en Belgique, décompte relatif à l'impôt sur le revenu, l'impôt communal, l'impôt sur la fortune et la retenue d'impôt sur le revenu des capitaux et ce à chaque fois pour les années 2008 à 2010. Dans la mesure où la demanderesse n'aurait cependant pas reçu les bulletins d'impôts énumérés dans le décompte en question, elle se serait adressée aussitôt, par voie téléphonique, à l'administration des Contributions directes et ce par le biais de son comptable, la société ... s.à r.l.. Lors de cet entretien téléphonique, les autorités compétentes auraient informé la société ... s.à r.l. du fait que le bureau d'imposition en charge du dossier de la demanderesse avait conclu à l'existence d'une distribution cachée des bénéfices dans son chef. Suite à cette information elle se serait empressée d'introduire une réclamation auprès du directeur laquelle aurait cependant été déclarée irrecevable par celui-ci.

En droit, la demanderesse fait plaider que ce serait à tort que le directeur a retenu qu'elle serait forclose à agir contre les bulletins de la retenue d'impôt sur le revenu des capitaux des années 2008 à 2010, alors qu'elle ne se serait pas vue notifier lesdits bulletins d'impôts en temps utile. Ce ne serait en effet que suite à un courrier adressé en date du 23 décembre 2013 par son litismandataire à l'administration des Contributions directes qu'elle se serait vue communiquer une copie de ces mêmes bulletins d'impôt et ce au cours du mois de janvier 2014.

Elle donne plus particulièrement à considérer que la partie étatique resterait en défaut d'établir la date de notification telle qu'avancée, à savoir le 20 mai 2013, et elle souligne qu'il ressortirait des copies des bulletins d'impôts telles que communiquées au litismandataire de la demanderesse que lesdits bulletins avaient été adressés à Monsieur ... à son adresse privée en Belgique. En se prévalant des paragraphes 88 et 89 AO, la demanderesse estime que faute pour l'administration des Contributions directes d'avoir désigné un mandataire fiscal, alors que Monsieur ... serait à qualifier de contribuable résidant à l'étranger, la notification des bulletins d'impôts en question aurait dû se faire en conformité avec les dispositions applicables en matière de procédure civile avec la possibilité de recourir au mode simplifié de notification via un envoi recommandé. La demanderesse est en effet d'avis que la dispense de recourir aux envois recommandés telle que prévue par le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, ci-après désigné par « le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 » ne viserait que les destinataires résidant au Grand-Duché de Luxembourg. Dans la mesure où en l'espèce, l'administration des Contributions directes aurait fait le choix de notifier les bulletins d'impôt en question à l'adresse privée du gérant de la société ... s.à r.l. en Belgique, il lui appartiendrait de prouver la remise à la poste effective desdits bulletins d'impôt en date du 20 mai 2013, ainsi que l'envoi par courrier recommandé à cette même date. L'administration des Contributions directes resterait cependant en défaut de rapporter une telle preuve, de sorte qu'il y aurait lieu de réformer la décision directoriale

litigieuse.

Le délégué du gouvernement rétorque que ce serait à juste titre que le directeur a retenu que les réclamations introduites par la demanderesse seraient irrecevables pour avoir été introduites tardivement et il conclut au rejet du recours sous analyse. A l'appui de ses prétentions, la partie étatique se réfère plus particulièrement à une jurisprudence du tribunal administratif relative à la présomption de notification prévue par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, jurisprudence selon laquelle la notification par simple lettre serait présumée avoir été accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulterait des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans le délai prévu auquel cas, la preuve de cette éventuelle absence de notification dans le délai présumé appartiendrait au destinataire. Le délégué du gouvernement ajoute que dans ce cas il faudrait également qu'il existe des circonstances rendant plausible ce défaut de notification en temps utile.

En se référant encore à un arrêt de la Cour administrative, la partie étatique fait par ailleurs plaider que ladite présomption de notification imposerait au destinataire de faire valoir des circonstances rendant plausible le défaut de notification dans le délai présumé et ce en produisant le bulletin lui notifié et l'enveloppe d'envoi y relative afin de permettre la vérification de la date effective de la remise à la poste.

La partie étatique souligne qu'en l'espèce, la demanderesse aurait non seulement réclamé contre les bulletins litigieux, mais les aurait également produits comme pièces, ce qui prouverait à suffisance de droit que lesdits bulletins ont non seulement été réceptionnés par la société ... s.à r.l. mais qu'ils auraient également été remis de manière régulière à la poste. Par ailleurs, la demanderesse serait restée en défaut de produire les enveloppes d'envoi desdits bulletins d'impôt. Or, la production de ces enveloppes aurait, d'après la partie étatique, permis de vérifier la date d'émission des bulletins et de traitement des courriers d'envoi par l'entreprise des Postes et Télécommunications. La partie étatique estime dès lors que la demanderesse n'aurait pas fait état d'indices suffisants de nature à renverser la présomption établie par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, de sorte que le directeur aurait valablement pu déclarer ses réclamations irrecevables.

Le délégué du gouvernement soutient encore que le paragraphe 89 AO sur lequel se base la demanderesse ne serait pas applicable en l'espèce étant donné que celle-ci serait un contribuable résident qui n'a pas son siège social à l'étranger. Il explique encore que dans la mesure où le siège social de la demanderesse aurait été dénoncé par son domiciliataire avec effet au 27 décembre 2012, de sorte qu'elle n'aurait pas disposé de siège social en bonne et due forme à la date d'émission des bulletins litigieux et ce en violation de la loi du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales, l'administration des Contributions directes aurait été obligée de notifier lesdits bulletins à l'adresse privée du gérant unique de la demanderesse. Le bureau d'imposition aurait d'ailleurs signalé cette situation illégale au gérant de la société ... s.à r.l. par courrier du 5 février 2013. La partie étatique est dès lors d'avis que la notification des bulletins d'impôt en question aurait été faite conformément aux dispositions du paragraphe 91 AO, de sorte que le recours sous analyse ne serait pas fondé.

Il convient de rappeler que conformément aux dispositions combinées des paragraphes 228, 245 et 246 AO, un bulletin doit être contesté obligatoirement par la voie d'une réclamation devant le directeur qui doit être introduite dans un délai de trois mois à partir de la notification valable du bulletin, seul le défaut ou le caractère lacuneux d'une instruction sur les voies de

recours sur le bulletin ayant pour effet, au vœu du paragraphe 246 (3) AO, d'empêcher le cours de ce délai.

La notification des bulletins peut être faite d'après les règles du Nouveau Code de procédure civile ou encore par lettre recommandée, voire même par simple pli fermé à la poste. Dans ces deux derniers cas la notification sera présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste et ce conformément à l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, cette présomption de notification ne s'appliquant cependant que si l'administration fiscale établit la remise à la poste de l'envoi contenant le bulletin d'impôt. Il y en effet lieu de rappeler que s'il est vrai, comme l'affirme d'ailleurs la partie étatique, que la présomption de notification en vertu de laquelle la notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans le délai prévu, impose au destinataire d'établir l'absence de notification dans le délai présumé, elle ne saurait cependant s'appliquer que si l'administration fiscale établit la remise à la poste de l'envoi contenant le bulletin d'impôt. En cas de contestation de la notification du bulletin d'impôt par le destinataire comme c'est le cas en l'espèce, et faute de preuve par l'administration de la remise à la poste, la présomption de notification légale ne joue pas et la notification légale ne peut pas être considérée comme accomplie, sauf preuve contraire circonstanciée. Il s'ensuit que dans cette hypothèse le bulletin ne prend pas effet à l'égard du destinataire et que le délai pour introduire une réclamation de prend pas cours[1].

En l'espèce il est constant en cause que la demanderesse nie avoir reçu communication des bulletins d'impôts litigieux à l'adresse de son gérant à la date avancée par la partie étatique à savoir le 15 mai 2013. Il est encore constant en cause qu'aucune de parties à l'instance ne produit des pièces susceptibles de prouver l'envoi effectif des bulletins d'impôts à cette date, tant la demanderesse que la partie étatique restant en défaut de verser les enveloppes d'envoi, étant encore souligné à cet égard, de concert avec la demanderesse, que le fait que celle-ci ait produit les bulletins d'impôts en question en tant que pièces dans le cadre du présent litige, ne saurait prouver leur envoi, respectivement leur réception endéans le délai présumé, la demanderesse ayant en effet expliqué que la réclamation adressée au directeur en date du 27 septembre 2013 aurait été faite sur la base des seules explications que son expert-comptable aurait reçues de l'administration des Contributions directes lors d'un entretien téléphonique et ce suite à la réception par son gérant à son domicile privé d'un décompte et que les bulletins d'impôts versés par ses soins seraient des copies reçues par son litismandataire au début du mois de janvier 2014.

Il y a cependant également lieu de rappeler que même si l'administration n'établit pas la remise effective à la poste d'un bulletin, elle peut, par des preuves circonstanciées, établir que l'envoi a été accompli[2].

Or, et si en l'espèce la partie étatique se prévaut certes de la connaissance par la demanderesse de l'existence des bulletins litigieux en raison notamment de la réclamation qu'elle a fait introduire et la communication d'une copie desdits bulletins en tant que pièces, la partie étatique ne fournit, comme retenu ci-avant, cependant aucune preuve de l'envoi effectif des bulletins litigieux, ni de la réception ou de leur prise de connaissance par la partie demanderesse de ceux-ci, le fait que la société ... s.à.r.l. ait pu formuler sa réclamation, expliqué par cette dernière ci-avant, n'établit en effet pas la preuve de la remise effective à la poste des bulletins, ni surtout de la date de cette remise. A défaut de preuve de la date d'envoi des bulletins

[1] Trib. adm. 13 juillet 2009, n°25174 du rôle, Pas. Adm. 2012, V° Impôts, n°590
[2] Voir en ce sens Cour adm. 18 décembre 2008 n°24391C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts n°591

litigieux, charge incombant à l'administration des Contributions directes, le tribunal n'est pas à même de vérifier à quelle date les bulletins ont effectivement été notifiés au contribuable, de sorte à ne pas pouvoir vérifier la date de départ du délai de réclamation.

Il s'ensuit que comme la preuve de la notification des bulletins litigieux n'a pas été rapportée par l'administration des Contributions directes, les délais n'ont pas pu commencer à courir, de sorte que c'est à tort que la décision directoriale déférée a déclaré la réclamation du 30 septembre 2013 introduite par l'expert-comptable de la demanderesse concernant les bulletins de la retenue d'impôt sur les capitaux des années 2008 à 2010 comme étant tardive.

Il y a partant lieu de réformer la décision directoriale en ce point et de renvoyer le litige devant le directeur pour lui permettre d'instruire au fond la réclamation afférente de la demanderesse.

Par ces motifs ;

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation tel qu'introduit par la société ... s.à r.l. en la forme ;

au fond le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision directoriale du 11 novembre 2013 déférée, et renvoie l'affaire devant le directeur pour prise en considération pour une première fois au niveau administratif des explications fournies et des pièces et documents versés ;

condamne la partie défenderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 11 mai 2015 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit

s. Schmit s. Sünnen